

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080003

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1779/2020, de 17 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 22/2019

### SUMARIO:

**I.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Depósito fiscal de hidrocarburos. Impugnación del RD 1512/2018.** Se solicita que se declare la nulidad del inciso " dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento" del art. 11.2.d) Rgto II.EE, en la redacción dada por el RD 1512/2018, de 28 de diciembre. El demandante afirma que la modificación del precepto incorpora dos nuevas obligaciones para los titulares de depósitos fiscales (realizar una actividad de almacenamiento y disponer de tanques con capacidad mínima en función del volumen de entradas). El Abogado del Estado, por el contrario considera sino que se trata de un mero ajuste técnico, que no requiere de previa habilitación legal. Comparte la Sala el criterio de la recurrida de que la modificación, ni introduce nuevas obligaciones ni afecta a la seguridad jurídica, pues no se genera incertidumbre sino que se introduce una mejora técnica, se exige una capacidad de almacenamiento dicha capacidad debe guardar relación con las cantidades que por término medio está previsto almacenar. En efecto la iniciativa del depósito le corresponde al interesado y el proyecto lo realizará el técnico habilitado correspondiente, y a la Administración le corresponde, ajustándose en su resolución a la legalidad vigente, la comprobación y en su caso autorización del mismo, siendo esta resolución recurrible jurisdiccionalmente, por lo que no afecta a la tutela judicial efectiva. Además, la exigencia introducida y ahora impugnada de que se exija una capacidad mínima de almacenaje en los depósitos en atención al volumen que se va a manejar, no solo es de sentido común, sino que ya entraba dentro de las facultades de comprobación de la Administración sobre las autorizaciones y funcionamiento de los mismos con la normativa anterior a la entrada en vigor del apartado impugnado. El Reglamento ya exigía la aportación de un plano a escala del recinto del establecimiento donde conste el número y capacidad de los depósitos y la aportación de la documentación acreditativa del cumplimiento de lo dispuesto en el art.11.2.d) Rgto II.EE, de donde se deduce que ya con carácter previo a la modificación introducida por el Rd 1512/2018 los depósitos fiscales debían disponer de tanques suficientes para almacenar los graneles líquidos que se introduzcan en el establecimiento. Coincide la Sala con el Abogado del Estado en que la mención que se hace en la nueva redacción del art.11.2.d) a que los tanques en los que se almacenarán los productos, dotados en el conjunto del establecimiento de una capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la Oficina Gestora, en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento es una concreción técnica en el precepto, de una facultad implícita en la norma anterior. Se trataría, como afirmaba la Memoria de análisis de impacto normativo, de un " *ajuste técnico en la definición de los depósitos fiscales.*" La obligación de disponer de tanques de almacenamiento no está recogida solamente en el art.11, sino que también el art. 45 3 Rgto II.EE la recoge. La redacción de este apartado no ha variado respecto a la existente en vigor hasta la publicación del RD 1512/2018 y que puede entenderse, al tenor de la norma, que en los depósitos fiscales y también en otros establecimientos, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación han de ser almacenados, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes adecuados, lo que implica una valoración de la capacidad de almacenamiento que solo mediante el examen de las circunstancias concretas del caso puede ser establecida [Vid., en el mismo sentido Consulta DGT V3289/2017 de 27-12-2017 (NFC067310)]. El objeto del art. 11 Rgto II.EE es regular los depósitos fiscales, determinando los requisitos que deben reunir a efectos de su autorización, para lo cual los Estados miembros gozan de amplio margen regulatorio y el Gobierno de amplio margen de desarrollo reglamentario por remisión expresa de la Ley II.EE. El Tribunal concluye que una actividad en la que no se produjera almacenamiento de producto y se limitara, por consiguiente, a la simple recepción y subsiguiente expedición del producto, sin que se produzca descarga ni almacenamiento porque se carece en el establecimiento de una capacidad de almacenamiento adecuada, resultaría contraria o no ajustada a la finalidad legalmente prevista para el régimen suspensivo al que quedan vinculados los productos mientras permanecen en un depósito fiscal, y no justificaría la existencia de un depósito fiscal tal como es definido en el artículo 4.10 de la Ley II.EE.

### PRECEPTOS:

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 11 y 40.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen General II.EE. y derogación de la Directiva 92/12/CEE), arts. 4 y 16.  
Ley 38/1992 (Ley II.EE9, art. 4

**PONENTE:**

*Don José Díaz Delgado.*

**SENTENCIA**

Magistrados/as

NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN JOSE DIAZ DELGADO

ANGEL AGUALLO AVILÉS

JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS JESUS CUDERO

BLAS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**T R I B U N A L S U P R E M O**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.779/2020

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d) Número del procedimiento: 22/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: MINISTERIO DE HACIENDA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 22/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1779/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo núm. 22/2019 interpuesto por el procurador don Antonio José Gómez de la Serna Adrada, procurador de los Tribunales y de GM FUEL TANK, S.L, quien formuló demanda contra el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/ 2007, de 27 de julio, y el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 2018 (páginas 129946 a 129976), con base en los siguientes hechos y fundamentos jurídicos.

Ha comparecido el Abogado del Estado en la representación legal que le es propia de la Administración del Estado. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida.

Se impugna el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio., publicada en el Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 2018 (páginas 129946 a 129976).

#### **Segundo.**

Escrito de demanda.

Don Antonio José Gómez de la Serna Adrada, procurador de los Tribunales y de GM FUEL TANK, S.L interpuso la demanda en escrito de fecha 29 de Abril de 2019 en la que solicita se dicte sentencia por la cual se declare la nulidad del artículo cuarto del Real Decreto 1512/2018, de 28 de Diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobada por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de Noviembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, y el Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de Julio.

#### **Tercero.**

Contestación a la demanda.

El Abogado del Estado por escrito de 3 de junio de 2019 contestó a la demanda solicitando que se dicte en su día sentencia por la que acuerde desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente o subsidiariamente, para el caso de estimar la demanda, declare la nulidad del inciso " dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento" de la letra d) del artículo 11.2 del

Reglamento de Impuestos Especiales en la redacción dada por el artículo cuarto. Dos del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre.

## **Cuarto.**

Tramite de conclusiones.

La recurrente por escrito de fecha 11 de marzo de 2020, formuló sus conclusiones solicitando que se declare la nulidad de la letra d) del artículo 11.2 del Reglamento de Impuestos Especiales en la redacción dada por el artículo Cuarto. Dos del Real Decreto 512/2018, de 28 de diciembre, en relación al inciso "dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento".

El Abogado del Estado formulo las suyas por escrito de fecha 29 de mayo de 2020 en el que terminó solicitando que se dicte sentencia por la que acuerde desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente o subsidiariamente, para el caso de estimar la demanda, declare la nulidad del inciso " dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento" de la letra d) del artículo 11.2 del Reglamento de Impuestos Especiales en la redacción dada por el artículo cuarto. Dos del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre.

## **Quinto.**

Señalamiento para votación y fallo.

Se señalo para votación y fallo del presente recurso, al no considerar necesaria la celebración de vista el día 13 de octubre de 2020, en que tuvo lugar y en sucesivas deliberaciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Delimitación del objeto del recurso.

El objeto del presente recurso se limita a la modificación introducida en el art. 11.2 letra d) RIIIEE por Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, cuyo texto ha experimentado la siguiente variación:

- Norma aplicable hasta 31-12-2018:

" Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques para su almacenamiento. (...)."

- Norma vigente a partir de 1-1-2019:

" Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques en los que se almacenarán los productos, dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento. (...)."

El demandante afirma que la modificación del precepto incorpora dos nuevas obligaciones para los titulares de depósitos fiscales (realizar una actividad de almacenamiento y disponer de tanques con capacidad mínima en función del volumen de entradas).El Abogado del Estado, por el contrario considera sino que se trata de un mero ajuste técnico, que no requiere de previa habilitación legal.

### **Segundo.**

Vulneración del principio de seguridad jurídica.

Sostiene la recurrente que la modificación reglamentaria impugnada supone la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Sobre el alcance de esos principios en relación con las normas jurídicas la demandada alega sentencias del TC como la Sala del Tribunal Supremo. Entre las sentencias de este último cita como muestra la STS de 7 de julio 2017, rec. 1/722/2014 .

En opinión del recurrente, la modificación del art. 11.2.d) RIIIEE, " genera una incertidumbre razonablemente insuperable (...). Efectivamente, se requiere disponer de una determinada capacidad de almacenamiento mínima, pero se desconoce en qué criterios o parámetros se fundamentará la Administración

Tributaria para determinar qué capacidad es o no suficiente, más allá de determinar que se determinará en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento", lo que contrasta con la claridad y precisión empleada para regular el importe de la garantía (art. 43 RIIIE) o el volumen medio de salidas (art. 11.2 letra a) RIIIE.

En el nuevo precepto, sigue diciendo el recurrente, no se mencionan los criterios objetivos que se deben seguir, "abriendo la puerta a una valoración arbitraria o discrecional presidida por valoraciones subjetivas sin ningún tipo de motivación o fundamento técnico", de manera que en el ejercicio de la facultad de apreciación la Administración puede "incurrir en error manifiesto o desviación de poder", añadiendo además que en los casos en que todavía no se ha iniciado la actividad, la remisión al volumen de entradas "es cuanto menos aventurado, puesto que cualquier volumen de entradas será solamente un volumen estimado."

Comparte la Sala el criterio de la recurrida de que la modificación, ni introduce nuevas obligaciones ni afecta a la seguridad jurídica, pues no se genera incertidumbre sino que se introduce una mejora técnica, se exige una capacidad de almacenamiento dicha capacidad debe guardar relación con las cantidades que por término medio está previsto almacenar. En efecto la iniciativa del depósito le corresponde al interesado y el proyecto lo realizará el técnico habilitado correspondiente, y a la Administración le corresponde, ajustándose en su resolución a la legalidad vigente, la comprobación y en su caso autorización del mismo, siendo esta resolución recurrible jurisdiccionalmente, por lo que no afecta a la tutela judicial efectiva.

Es evidente, que cuanto más especifique un reglamento, mas seguridad jurídica se produce, pues el ciudadano sabe de antemano las exigencias a las que tiene que sujetarse, pero siempre quedarán aspectos o conceptos jurídicos indeterminados que exijan la intervención administrativa, sin que ello suponga necesariamente la vulneración de dicho principio. Además la exigencia introducida y ahora impugnada de que se exija una capacidad mínima de almacenaje en los depósitos en atención al volumen que se va a manejar, no solo es de sentido común, sino que ya entraba dentro de las facultades de comprobación de la Administración sobre las autorizaciones y funcionamiento de los mismos con la normativa anterior a la entrada en vigor del apartado impugnado.

### Tercero.

Normativa comunitaria: Directiva 2008/118/CE.

Sostiene el recurrente que la norma vulnera esta Directiva.

El art. 4 de la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, relativa al régimen general de impuestos especiales, define en su apartado 1 al "depositario autorizado" como "toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal", y en el apartado 11 se refiere al "depósito fiscal" como "todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal."

Por su parte, el art. 16 de la Directiva desarrolla el régimen de apertura y explotación de los depósitos fiscales en los siguientes términos:

"1. La apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde esté situado el depósito.

La autorización estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir

cualquier posible fraude o abuso.

2. El depositario autorizado deberá:

a) prestar, si procede, una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales;

b) cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;

c) llevar una contabilidad, por cada depósito fiscal, de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales;

d) introducir en su depósito fiscal y de consignar en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo a menos que sea aplicable el artículo 17, apartado 2;

e) someterse a cualesquiera controles o recuentos de existencias.

Las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal establecerán las condiciones de la garantía contemplada en la letra a)."

Compartimos con la Administración demandada que la Directiva 2008/118/CE deja un amplio margen a las autoridades nacionales de los Estados miembros para establecer los requisitos que debe reunir el depósito fiscal a efectos de su autorización.

#### Cuarto.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

El art. 4 apartado 10 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, define el depósito fiscal como "[e]l establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación".

Por tanto, la LIIEE remite al reglamento respecto de las condiciones y requisitos que debe reunir el depósito fiscal.

#### Quinto.

La regulación de los depósitos fiscales en el Reglamento (RIIEE).

El artículo 11 RIIEE en la redacción en vigor hasta la publicación del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre establecía entre otros requisitos en su apartado 2, letra d), lo siguiente:

"2. La autorización de un depósito fiscal quedará a condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:  
(...)

d) Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques para su almacenamiento. Dichos tanques, diferenciados por clases y especificaciones, deberán estar numerados y dotados de los correspondientes elementos de medición, debidamente autorizados por el organismo oficial o autoridad competente".

Por otra parte, el citado artículo 11 en su apartado 3 letra a) dispone que la solicitud de un depósito fiscal deberá incluir, entre otras, la siguiente documentación:

"a) Memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la autorización que se solicita y previsión razonada del volumen trimestral medio de salidas durante un año natural. En dicha memoria deberán describirse las operaciones de transformación que, en su caso, se planee llevar a cabo en el depósito fiscal.

b) Plano a escala del recinto del establecimiento, con indicación del número y capacidad de los depósitos. En las solicitudes que se refieran a redes de oleoductos o de gasoductos, el plano de la red de tuberías y de la ubicación y clase de los elementos de bombeo, así como la indicación de dichos elementos, de los utilizados para efectuar las mediciones del flujo de los productos y, en su caso, de los medios de almacenamiento, que integran la red.

c) La documentación acreditativa del cumplimiento de lo dispuesto en las letras c), d) y e) del apartado 2 de este artículo."

Es decir, entre otros requisitos, el Reglamento ya exigía la aportación de un plano a escala del recinto del establecimiento donde conste el número y capacidad de los depósitos y la aportación de la documentación acreditativa del cumplimiento de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 11 RIIEE, de donde se deduce que ya con carácter previo a la modificación introducida por el Real Decreto 1512/2018 los depósitos fiscales debían disponer de tanques suficientes para almacenar los graneles líquidos que se introduzcan en el establecimiento.

Por otra parte, el citado artículo 11 en su apartado 7 señala que "la instalación y funcionamiento de los depósitos fiscales estará sometido a las normas y limitaciones contenidas en este Reglamento, así como a las condiciones particulares que en cada caso se establezcan con motivo de su autorización".

Esto es, reconoce a la oficina gestora competente la facultad de establecer condiciones particulares de funcionamiento en este sentido, conviene señalar que también el apartado 8 del artículo 40 RIIEE reconoce a las oficinas gestoras esta facultad de establecer condiciones particulares cuando, al referirse a la revocación de las autorizaciones concedidas, declara que " el incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones establecidas



en la ley y en este Reglamento y, en su caso, en las establecidas en el acuerdo de autorización y, en particular la insuficiencia de garantía", dará lugar a la revocación de la autorización concedida.

De la mera literalidad de lo que se establecía en la antigua redacción del apartado 2 del artículo 11 y en los apartados 3 y 7 del mismo, que no han sido modificados por el RD 1512/2018, se deduce que la oficina gestora competente, ya sea el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales o las Oficinas Gestoras territoriales, según quien tenga atribuida la facultad para autorizarlo, tiene asimismo la competencia para valorar la solicitud y la documentación acreditativa del cumplimiento de las condiciones exigidas y en concreto valorar si las instalaciones para las que se solicita el establecimiento de depósito fiscal cumplen los requisitos a los que está condicionada su autorización, incluyendo la valoración, entre otros aspectos, de si la capacidad de almacenamiento de la instalación es adecuada a la operativa descrita en la memoria presentada y al volumen de producto que se introduce en el establecimiento.

Coincide la Sala con el Abogado del Estado en que la mención que se hace en la nueva redacción del artículo 11.2 letra d) a que los tanques en los que se almacenarán los productos, dotados en el conjunto del establecimiento de una capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la Oficina Gestora, en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento es una concreción técnica en el precepto, de una facultad implícita en la norma anterior. Se trataría, como afirmaba la Memoria de análisis de impacto normativo, de un "ajuste técnico en la definición de los depósitos fiscales."

A lo anterior cabe añadir que la obligación de disponer de tanques de almacenamiento no está recogida solamente en el artículo 11 del Reglamento, sino que también el artículo 45, apartado 3 RIIEE establece en la redacción vigente que:

"3. En las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción y almacenes fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, estos productos, así como, en su caso, las primeras materias con que se obtienen, se almacenarán, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes provistos de los sistemas de medición necesarios para la determinación de las cantidades almacenadas."

La redacción de este apartado no ha variado respecto a la existente en vigor hasta la publicación del Real Decreto 1512/2018 y que puede entenderse, al tenor de la norma, que en los depósitos fiscales y también en otros establecimientos, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación han de ser almacenados, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes adecuados, lo que implica una valoración de la capacidad de almacenamiento que solo mediante el examen de las circunstancias concretas del caso puede ser establecida.

En este mismo sentido pronunció la Dirección General de Tributos en su respuesta a la Consulta Vinculante V3289-17, de fecha de salida 27/12/2017.

Como sostiene la demandada estamos ante un concepto jurídico indeterminado.. Por eso, en el presente caso, la Administración tributaria podrá decidir sobre la capacidad de los tanques de almacenamiento tomando en consideración los datos facilitados por el interesado y otros datos derivados de la experiencia, tomando en cuenta el volumen medio de entradas que efectivamente se producen o que prevé el propio interesado, para llegar a una solución que puede ser controlada por en vía contencioso- administrativa, desapareciendo cualquier grado de indeterminación e inseguridad.

El Dictamen del Consejo de Estado (Dictamen 1027/2018, de 20 de diciembre de 2018), en el que considera que la exigencia de la "capacidad mínima" de almacenamiento no excede de los contornos propios del régimen de intervención administrativa existente en este tipo de actividades, y las facultades atribuidas a las oficinas gestoras en la aplicación de la norma deben considerarse lícitas, con independencia de que su ejercicio deba de estar en cada caso motivado.

## **Sexto.**

Sobre la alegada vulneración del principio de igualdad.

Para la recurrente existe el riesgo de aplicación desigual de la norma en cuanto el concepto de "capacidad mínima" atribuye a las cincuenta y dos oficinas gestoras de las que dispone el Departamento de Aduanas la potestad de determinar que es esa capacidad mínima, "induciendo esta disposición reglamentaria a un trato distinto de los diferentes ciudadanos en función de ubicación del territorio."

Esta crítica del precepto reglamentario no ataca la redacción del precepto sino el riesgo de que las autoridades administrativas que deben aplicarlo sigan criterios divergentes.

## **Séptimo.**

Reserva de ley y jerarquía normativa.

El precepto reglamentario vulnera a juicio de la parte actora los artículos 31 CE, 8 LGT y 47 LPAC porque supone una alteración de las reglas de devengo y aplicación del régimen suspensivo de los IIEE y afecta a la definición misma de depósito fiscal.

Respecto del devengo y el régimen suspensivo afirma el recurrente que el depósito fiscal da origen a " un régimen fiscal que confiere una suspensión transitoria del devengo del impuesto a los operadores económicos que no deberán afrontar el pago del impuesto hasta el momento en que se produce la puesta a consumo del producto sujeto, a pesar de que el hecho imponible se ha producido en un momento anterior. Por ello, podemos equiparar el régimen suspensivo a un beneficio de índole fiscal del artículo 8.d) de la LGT cuyo régimen y eficacia debe ser regulado forzosamente por ley" y en virtud de la modificación reglamentaria " los establecimientos que a juicio de la Administración tributaria no dispongan de una capacidad suficiente atendiendo a su volumen de movimientos no podrán aplicar el régimen suspensivo", y esto constituye " una afectación directa a las reglas de determinación del devengo y la aplicación del régimen suspensivo".

Las alegaciones del recurrente no toman en consideración que el objeto del art. 11 RIIEE es regular los depósitos fiscales, determinando los requisitos que deben reunir a efectos de su autorización, para lo cual los Estados miembros gozan de amplio margen regulatorio y el Gobierno de amplio margen de desarrollo reglamentario por remisión expresa de la LIIEE (cfr. art. 16 Directiva 2008/118/CE y art. 4 apartado 10 LIIEE).

El artículo 11 ni regula el devengo del Impuesto, ni define el estatuto propio del régimen suspensivo y, en consecuencia, no puede vulnerar los preceptos legales que se refieren a esos extremos, ni la propia reserva legal. Lo decisivo es si la regulación del propio depósito fiscal es conforme a los principios de legalidad y reserva de ley, como se verá a continuación, dejando sentado por otra parte que la fijación del momento del devengo no es un beneficio fiscal aunque puede obedecer a razones de justicia en el plano financiero, de manera que no se produce el desembolso del impuesto hasta que finaliza el régimen financiero.

El art. 40 RIIEE regula la inscripción de los depósitos fiscales en el registro territorial correspondiente, ante el que deberá presentarse, entre otros extremos, un [p]lano a escala del recinto del establecimiento con indicación de los elementos de almacenamiento existentes así como, en su caso, de los elementos y aparatos de fabricación. La oficina gestora podrá autorizar que una zona delimitada del local en que se encuentre instalada una fábrica se considere fuera de la misma, a los únicos efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto a tipo impositivo pleno con ocasión de la ultimación del régimen suspensivo y que posteriormente fueron devueltos a su titular (cfr. art. 40.2.d) RIIEE). Es preciso anotar que el apartado 2.d) del art. 40 RIIEE ha sido modificado por el RD 1512/2018 pero la modificación no afecta a la exigencia de aportar un plano con indicación de los elementos de almacenamiento existentes, que es lo que aquí nos interesa destacar.

El artículo 45.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que: "3 . En las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción y almacenes fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, estos productos, así como, en su caso, las primeras materias con que se obtienen, se almacenarán, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes provistos de los sistemas de medición necesarios para la determinación de las cantidades almacenadas".

Como sostiene la demandada, se puede concluir que una actividad en la que no se produjera almacenamiento de producto y se limitara, por consiguiente, a la simple recepción y subsiguiente expedición del producto, sin que se produzca descarga ni almacenamiento porque se carece en el establecimiento de una capacidad de almacenamiento adecuada, resultaría contraria o no ajustada a la finalidad legalmente prevista para el régimen suspensivo al que quedan vinculados los productos mientras permanecen en un depósito fiscal, y no justificaría la existencia de un depósito fiscal tal como es definido en el artículo 4.10 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. En un sentido similar se pronuncia la respuesta de la Dirección General de Tributos de fecha 27/12/2017 a la consulta Vinculante V3289-17 ya mencionada.

En consecuencia procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

## **Octavo.**

Costas procesales.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa procede imponer las costas a la parte recurrente hasta la cifra máxima de 8000 euros.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en los fundamentos tercero:



Primero.- No ha lugar al recurso contencioso-administrativo núm. 22/2019 interpuesto por don Antonio José Gómez de la Serna Adrada, procurador de los Tribunales y de GM FUEL TANK, S.L, quien formuló demanda contra el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio., publicada en el Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 2018 (páginas 129946 a 129976), con base en los siguientes hechos y fundamentos jurídicos.

Segundo.- Procede la condena a la recurrente en las costas procesales en los términos del último fundamento jurídico. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma Don José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.